

УДК 336

Т.Д.ТАУКЕШЕВА, канд. екон. наук

Департамент бюджету і фінансів Харківської міської ради

ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ В БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ

Розглянуто сутність внутрішнього контролю та аудиту як вагомого інструменту подальшого розвитку фінансово-бюджетного механізму системи державного внутрішнього фінансового контролю. Запропоновано напрями підвищення ефективності та результативності впровадження цих інноваційних форм контрольної діяльності.

Рассмотрена сущность внутреннего контроля и аудита как весомого инструмента дальнейшего развития финансово-бюджетного механизма системы государственного внутреннего финансового контроля. Предложены направления повышения эффективности и результативности внедрения этих инновационных форм контрольной деятельности.

Essence of internal control and audit as important instruments of the further development of state internal financial control system has been considered. Directions of increasing performance and efficiency of implementing these innovation forms of control activity have been advanced.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, бюджетний процес, внутрішній контроль та аудит, управлінська діяльність, бюджетні установи.

Пріоритетним напрямом діяльності держави, особливо на етапі проведення масштабних соціально-економічних реформ, є модернізація управління фінансовими ресурсами та підвищення ефективності їх використання. Важливим інструментом державного управління щодо досягнення цієї мети є проведення послідовної політики, що ґрунтується на удосконаленні механізму державного фінансового контролю, який покликаний забезпечити загальносвітові тенденції формування і функціонування системи контролю.

Створення європейської моделі державного фінансового контролю потребує системної трансформації функціонального та управлінського підходів до визначення критеріїв результативного витрачання бюджетних коштів. При цьому, питання оцінки ефективності управлінської діяльності щодо їх формування, розподілу та використання стає більш актуальним.

Розв'язання цієї проблеми можливо із наявністю чіткого визначення стратегії максимального охоплення контролем руху бюджетних коштів, створення інституційного, нормативно-правового та науково-технічного забезпечення щодо запровадження внутрішнього контролю та аудиту на всіх стадіях бюджетного процесу.

Зарубіжними та вітчизняними науковцями (А. Аренс, С. Бардаш, І. Ващенко, Л. Дікань, В. Рибачук, К. Протасова, С. Савченко,

В. Федосов та ін.) обгрунтовано роль державного фінансового контролю за дотриманням бюджетного законодавства та розглянуто особливості його функціонування, визначено необхідність подальшого дослідження організаційно-правових аспектів та розробки теоретико-методологічних засад формування фінансово-бюджетного контролю.

Напрацювання щодо застосування в практичній площині форм державного фінансового контролю свідчать про відсутність комплексного підходу до організації і здійснення інноваційних форм контрольної діяльності, до яких відносяться внутрішній контроль і аудит. Використання цих видів державного фінансового контролю в Україні має невеликий досвід та залишається недостатньо дослідженим. Відсутній відповідний науковий аналіз теоретичних та практичних основ організації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.

Висвітлення основних засад здійснення державного фінансового контролю в Україні та проблем впровадження його базових компонентів у практичну діяльність органів державної влади і місцевого самоврядування є метою статті.

Питання ефективного й результативного використання коштів, скорочення перешкодергових видатків, запровадження системних заходів економії фінансових ресурсів бюджетними установами та організаціями вимагають подальшого розвитку фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю в Україні.

Існуюча на сьогодні система державного фінансового контролю передбачає поступове впровадження основних принципів систем державного внутрішнього контролю у країнах ЄС [1]. Базовим елементом зазначеної системи виступає одна із функцій державного управління – контроль. Ця функція розглядається як запорука успішного функціонування конкретного органу, що дозволяє керівнику на стадіях попереднього та поточного контролю не тільки попереджувати фінансові правопорушення, але й вивчати причини їх виникнення, враховуючи, що відповідальність за прийняття управлінське рішення чи проведення фінансово-господарської діяльності несе безпосередньо керівник.

Поступовий перехід до впровадження програмно-цільового методу формування і виконання державного та місцевих бюджетів посилює персональну відповідальність керівників за досягнення належного рівня економії, ефективності та результативності управління фінансовими ресурсами в процесі виконання покладених завдань.

Впевненість керівника в досягненні мети очолюваного ним органу покликана забезпечити гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Це нові форми державного внутрішнього фінансового контролю, впровадження яких дозволить оцінити управлінську діяльність керівника не тільки з точки зору дотримання бюджетного законодавства в частині проведення витрат, але й суспільної корисності.

Елементами системи внутрішнього фінансового контролю виступають середовище контролю, оцінка ризиків, контролююча діяльність, інформаційний обмін та моніторинг, які забезпечують відповідальне, позитивне та сприятливе становище до внутрішнього контролю, визначення ризикових ланок, встановлення причин їх виникнення, підготовку рекомендацій щодо можливих шляхів усунення цих причин і обставин, визначення правил, процедур, технічних прийомів та механізмів виконання вказівок і доручень керівництва [1].

Питання щодо організації державного внутрішнього фінансового контролю в Україні врегульовано окремими законодавчими та підзаконними нормативно-правовими актами. Бюджетним кодексом України (ст. 19) визначено, що «на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами», ст. 26 цього Кодексу зобов'язує розпорядників бюджетних коштів в особі їх керівника організувати внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечити їх здійснення у своїх закладах і в підвідомчих бюджетних установах [2].

На сьогодні центральними та місцевими органами виконавчої влади виконується робота з реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю. Відповідно до Плану заходів щодо реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року Кабінетом Міністрів України затверджено Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органах виконавчої влади, Міністерством фінансів України розроблені Стандарти внутрішнього аудиту та методичні рекомендації з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [3].

Згідно прийнятого правового поля в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади утворені служби внутрішнього аудиту з початку 2012 року, на регіональному рівні діяльність таких

служб здійснюється з 1 січня 2013 року. Організаційні зміни в структурі місцевих органів виконавчої влади з цього питання заплановані після прийняття Закону України «Про державний внутрішній контроль».

Проведення Державною фінансовою інспекцією України оцінки якості внутрішнього аудиту в Мінекономрозвитку та Укравтодорі висвітлює недосконалість системи внутрішнього контролю та низку організаційно-функціональних недоліків, які перешкоджали повногрі реалізації і розвитку внутрішнього аудиту [3].

Однією з найважливіших причин невиконання в повному обсязі покладених на підрозділи внутрішнього аудиту завдань є недостатня кількість внутрішніх аудиторів та низький рівень їх кваліфікації. Вирішення цього питання залежить від створення системи кадрового забезпечення органів аудиту, яка передбачала б побудову мотиваційного механізму залучення до роботи аудиторів-професіоналів та збереження кадрового потенціалу аудиторів, які пройшли відповідне навчання.

З метою підвищення соціального статусу працівників підрозділів внутрішнього аудиту та матеріальної зацікавленості в результатах своєї діяльності доцільним видається внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 09.03.2006 року №268 «Про упорядкування структури та умов оплати праці апарату органів виконавчої влади, органів прокуратури, суддів та інших органів» в частині створення функції мотивації та забезпечення конкурентоспроможності заробітної плати в органах державної влади та місцевого самоврядування, так як низький рівень заробітної плати державного аудитора впливає на соціально-психологічні аспекти його діяльності, формування індивідуального іміджу та усвідомлення своєї ролі в суспільстві.

Поряд з цим, мотиваційний механізм повинен враховувати не тільки методи матеріального стимулювання, але й нематеріальні стимули, які пов'язані з комплексом засобів морально-психологічного характеру, таких як можливість кар'єрного росту та розвитку професіоналізму, формуванням відчуття значущості та адекватного оцінювання здібностей, швидкого адаптування до змін та досягнення поставленої мети тощо.

Таким чином, розробка та застосування сукупності командно-адміністративних та соціально-економічних стимулів, що спонукають працівників до високої ефективної роботи, мають стратегічне значення для вирішення кадрових питань. При цьому комплектування кадрів, підвищення їх професіоналізму та навчання повинні передбачати системність та багатоступіньність з проведенням різноманітних тестів та співбесід. Підвищенню кваліфікації аудиторів сприяло би видання по-

сібника з питань внутрішнього аудиту та створення веб-сайту аудиторської діяльності в бюджетних установах.

Суттєвого доопрацювання потребує питання подальшого упорядкування нормативів та стандартів практичної діяльності аудиторів. Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює проведення:

- аудиту ефективності, сутність якого полягає в оцінці діяльності установи щодо ефективного функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи;

- фінансового аудиту тобто оцінці діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку;

- аудиту відповідності, який передбачає оцінку діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів з питань збереження активів, інформації та управління державним майном [4].

Це досить широкий спектр питань, які, незважаючи на особливості предметної області діяльності установ, потребують комплексного методичного підходу щодо впровадження внутрішнього контролю та аудиту в бюджетному процесі на підставі аналізу існуючих загальнонаукових та спеціальних методів.

При цьому, не достатньо вивченим залишається питання щодо проведення оцінки ризику при прийнятті управлінських рішень.

Загальні методи (статистичний, аналітичний, метод аналогів, аналіз доцільності витрат, метод експертних оцінок), що можуть розраховувати величину ризику, не завжди дають можливість одержати релевантну інформацію, яка враховує види та причини його виникнення (політичні, економічні, зовнішні, внутрішні, галузеві тощо). На наш погляд, визначальним чинником зниження ризику впливу зовнішніх та внутрішніх загроз повинна виступати обліково-аналітична інформація, основою якісної характеристики якої є її достовірність.

Тому, ефективність та результативність системи державного фінансового контролю у бюджетному процесі потребує подальшого методологічного супроводження, методичного та інформаційного забезпечення.

Одним із напрямів удосконалення внутрішнього фінансового контролю є налагодження системи планування та розмежування функцій з внутрішнього аудиту з іншими видами контрольної діяльності.

Розглядаючи внутрішній контроль та аудит в бюджетних установах як окрему діяльність керівників з метою уникнення прийняття рішень, які можуть призвести до бюджетних правопорушень, слід зазначити, що конкретні рекомендації щодо коригування рішень повинні ґрунтуватися на систематизації рівня планування (прогнозах щодо причинно-наслідкових взаємозв'язків між діяльністю установи та зовнішніми факторами впливу), рівня прийняття рішення (затвердження альтернатив, побудованих на нереальних прогнозах, або відмінних від тих, які обґрунтовувались) та рівня реалізації (аналізі якісного та кількісного забезпечення матеріальними, фінансовими та трудовими ресурсами, що необхідні для виконання планових показників).

Підрозділ внутрішнього аудиту, плануючи та здійснюючи свою діяльність у розрізі цих функціональних рівнів, надає можливість попередити причини фінансових порушень, усунути виявлені недоліки, підвищити впевненість (в межах розумного) керівника в якості системи управління.

Чинником забезпечення впровадження внутрішнього контролю та аудиту в бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів виступає прийняття Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль». Серед основних положень цього законопроекту звертає на увагу аспект, який стосується здійснення державного внутрішнього фінансового контролю комунальних підприємств – суб'єктів господарювання, статутний фонд яких формується за рахунок майна територіальної громади або господарська діяльність яких здійснюється з використанням кредитних ресурсів, залучених органами місцевого самоврядування або під гарантії щодо виконання боргових зобов'язань, а також стосовно підприємств, установ та організацій, які використовують кошти, що залишаються у їх розпорядженні у разі надання їм податкових пільг [5].

Як свідчить практика, на сьогодні існує багато питань, пов'язаних з наданням фінансової підтримки підприємствам комунальної власності, діяльність яких спрямована на реалізацію суспільно-важливих інтересів у соціально-культурній, житлово-комунальній, транспортній, екологічній та інших сферах життєдіяльності територіальної громади.

Виходячи з сучасних особливостей, місцеві ради шляхом вироблення власної нормативної бази намагаються здійснювати регламентацію зазначених питань, приймаючи рішення про затвердження Програм фінансової підтримки комунальних підприємств за рахунок влас-

них коштів місцевих бюджетів. Проте, ці регіональні акти залишають неврегульованими моменти щодо впровадження механізму організації та здійснення внутрішнього фінансового контролю діяльності таких комунальних підприємств.

У зв'язку з цим, є за доцільне прискорити створення єдиного правового поля щодо реалізації державної політики в сфері фінансового контролю для забезпечення дотримання принципів бюджетної системи на рівні бюджетів місцевого самоврядування.

Дієвим важелем підвищення ефективності використання фінансових ресурсів розпорядниками бюджетних коштів та підвідомчих бюджетних установ є внутрішній контроль та аудит. Виконуючи функцію «попередження», ці форми контролю відіграють важливішу роль на кожній стадії бюджетного процесу та забезпечують обґрунтоване прийняття управлінських рішень. Проте, проведення державної політики побудови системи державного фінансового контролю європейського зразку ускладнює ряд проблемних питань, вирішення яких потребує вдосконалення існуючого законодавства, методичних та методологічних розробок, впровадження організаційних заходів, що спрямовані на підвищення управлінського контролю за діяльністю установ та організацій, які фінансуються з державного та місцевих бюджетів.

Враховуючи кардинальні зміни в структурі фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю подальшого дослідження потребує вивчення питання щодо організації роботи підрозділів внутрішнього фінансового аудиту в бюджетних установах.

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 № 158-р «Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 №2456-VI [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

3. Звіт про стан державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за 2012 рік: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/93660>.

4. Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 №1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/z1219-11>

5. Проект Закону України «Про державний внутрішній фінансовий контроль»: [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/51285;sessionid=9EDFB02B05DD07C203Df1B2FF707D323>.

Отримано 29.10.2013